

Boekhoudkundige verwerking van de aankoop van een onroerend goed bestemd voor verkoop

Prof. Dr. Stijn Goeminne, Vakgroep Publieke Governance, Management & Financiën, Universiteit Gent

In bepaalde sectoren of in bepaalde situaties kan het voorkomen dat een vennootschap onroerend goed aankoopt dat bestemd is voor verkoop. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde recent haar Advies 2015/8 waarin de aankoop van een onroerend goed bestemd voor verkoop centraal staat.

Uitgangspunt

Belangrijk in de interpretatie van het advies van de Commissie is dat de bestemming die door het bestuursorgaan van de vennootschap aan het onroerend goed wordt gegeven bij de verwerving determinerend is voor de boekhoudkundige verwerking :

- Is het onroerend goed bij de verwerving reeds bestemd voor verkoop, zal het als een voorraad beschouwd worden.
- Zal het onroerend goed duurzaam voor de bedrijfsuitoefening gebruikt worden, dan wordt het beschouwd als een vast actief.

Het onderwerp van het advies van de Commissie betreft de eerste situatie.

Rekening “35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop”

In het MAR is voor dergelijke situatie een rekening “35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop” opgenomen. Deze rekening zal slechts worden gebruikt door ondernemingen die onroerende goederen bouwen en/of kopen met het doel ze te verkopen. Voor dergelijke ondernemingen zijn deze onroerende goederen dus geen vaste activa (of dus geen middel tot de bedrijfsvoering), maar zijn het vlottende activa (ze zijn het doel van de bedrijfsvoering).

Deze rekening is deel van de klasse “3. Voorraden en bestellingen in uitvoering” en bevat niet enkel de onroerende goederen die bestemd zijn voor verkoop die zonder verdere wijziging zullen verkocht worden, maar ook de onroerende goederen die voor ze zullen worden verkocht een aantal bewerkingen zullen ondergaan. De Commissie geeft een niet-limitatieve lijst van voorbeelden : bouwprojecten die niet in opdracht van een derde maar die door de vennootschap in eigen beheer worden gerealiseerd, het bouwrijp maken van een bouwgrond, het slopen van een gebouw op een bebouwd terrein, de aankoop van een bouwgrond om het te bebouwen, de verkaveling van een aangekocht terrein,...

De Commissie merkt op dat werken die voor rekening van derden op bestelling worden uitgevoerd voor oplevering op de rekening “37 Bestellingen in uitvoering” komen.

Waardering

De voor verkoop bestemde onroerende goederen, inclusief kijkwoningen, worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op de balansdatum als die lager is.

Algemeen geldt dat kosten die worden gemaakt om de voorraden, en dus ook de daaronder vallende onroerende goederen bestemd voor verkoop, in hun huidige staat te brengen op de plaats waar ze zich bevinden, moeten worden opgenomen in de waarde waartegen die voorraden in de balans voorkomen. De Commissie neemt specifiek een aantal voorbeelden op van kosten gemaakt voor het bouwrijp of het verkoopbaar maken van een onroerend goed dat werd aangekocht met het oog op verkoop die mee mogen geactiveerd worden : studie- en ontwerpkosten vanaf de aankoop van het actief (niet de voorafgaande kosten); erelonen van notaris, architect, landmeter, edm.; registratierechten; verzekeringskosten; slopingskosten; bodemsaneringskosten; kosten voor aanleggen van rioleringen; bouw- en verbouwkosten; intercalaire interesten.

Algemene kosten (zoals de kosten van de algemene directie), net als de kosten die verband houden met de verkoop (promotiemateriaal, receptiekosten,...) behoren niet tot de aanschaffingswaarde en moeten in kost genomen worden in de periode waarin ze worden gemaakt.

De Commissie wijst er op dat de regel die een mogelijkheid biedt om voor bestellingen in uitvoering een gedeelte van de te verwachten winst op te nemen in de boekwaarde niet geldt voor onroerende goederen bestemd voor verkoop. Het toerekenen van winst aan de post “Onroerende goederen bestemd voor verkoop” is dus niet toegestaan.

De aldus bepaalde aanschaffingswaarde wordt vergeleken met de marktwaarde. Indien de onroerende goederen bestemd voor verkoop worden gewaardeerd aan de lagere marktwaarde, vormt de waardecorrectie die op de aanschaffingswaarde wordt toegepast geen waardevermindering in de zin van artikel 45 KB W.Venn. De marktwaarde die in aanmerking moet worden genomen is, in beginsel, de verkoopprijs bij vertrek uit de onderneming op balansdatum die wordt verkregen onder normale en gebruikelijke verkoopvoorwaarden, rekening houdend met de kortingen, ristorno's en rabatten die gewoonlijk door de onderneming worden gegeven, na aftrek van een bedrag dat overeenstemt met de normale rechtstreekse verkoopkosten. Deze waardering tegen de lagere marktwaarde mag niet worden gehandhaafd indien achteraf de marktwaarde hoger is dan de lagere waarde waartegen de voorraad werd gewaardeerd.

De Commissie geeft verder nog mee dat elk bestanddeel van het vermogen afzonderlijk dient te worden gewaardeerd. Aangezien twee onroerende goederen nooit identieke technische of juridische kenmerken hebben, kan volgens de Commissie uitsluitend de methode van de individualisering worden toegepast en kan geen andere van de in artikel 43 KB W.Venn. vermelde waarderingsmethoden

Boeking

De aankoop van het voor verkoop bestemd onroerend goed en de bijkomende kosten worden als volgt geboekt :

605 Aankopen van onroerende goederen bestemd voor verkoop
 aan 440 Leveranciers

De boeking van de eventuele kosten van architecten, landmeters en andere ontwikkelingskosten :

602 Aankopen van diensten, werk en studies
 aan 440 Leveranciers

Op inventarisdatum, of bij een permanent voorraadsysteem bij iedere transactie :

In het geval van een toename van de voorraad :

350 Onroerende goederen bestemd voor verkoop: aanschaffingswaarde
 aan 6095 Voorraadwijzigingen van gekochte gebouwen bestemd voor
 verkoop

Betreft het een afname van de voorraad, dan wordt geboekt :

6095 Voorraadwijzigingen van gekochte gebouwen bestemd voor verkoop
 aan 350 Onroerende goederen bestemd voor verkoop: aanschaffingswaarde